

Tạp chí Kế toán số tháng 10/2009 đã đăng tải bài viết "Bàn về phương pháp hợp nhất BCTC" của tác giả Nguyễn Công Phương. Trong số này, các tác giả tiếp tục đề cập đến kỹ thuật hợp nhất BCTC, tức là kỹ thuật xử lý các khoản mục có liên quan, được trình bày trong Hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán (CMKT) số 25. Từ việc chỉ ra những điểm chưa thật hợp lý về phương pháp điều chỉnh các khoản mục có liên quan bằng kỹ thuật định khoản, bài viết đề xuất cách tiếp cận mới thiên về xử lý tính toán trên bảng. Cách tiếp cận này thể hiện tính trực quan, phản ánh đúng bản chất của việc điều chỉnh chỉ nhằm lập báo cáo tài chính hợp nhất (BCTCHN), giúp cho thực hành công tác kế toán được thuận tiện, dễ dàng.

Bàn về kỹ thuật hợp nhất báo cáo tài chính

▣ TS. Nguyễn Công Phương - TS. Ngô Hà Tấn*

Kỹ thuật điều chỉnh nêu trong chế độ kế toán khi hợp nhất BCTC

Chuẩn mực số 25-BCTCHN và kế toán các khoản đầu tư vào công ty (Cty) con - quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp lập và trình bày BCTCHN ở Cty mẹ. Thông tư số 23/2005/TT-BTC và 161/2007/TT-BTC (viết tắt là TT 23, TT 161) của Bộ Tài chính đã cụ thể hóa hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực này. Đặc biệt, TT 161 đã bổ sung, hoàn chỉnh nhiều điểm còn tồn tại trong TT 23 và hướng dẫn chi tiết phương pháp và kỹ thuật lập BCTCHN. Liên quan đến các loại giao dịch nội bộ, chế độ kế toán có hướng dẫn cách xử lý, điều chỉnh để loại trừ trùng lặp khi lập BCTCHN. Những nội dung cần điều chỉnh này được tóm tắt như sau:

Điều chỉnh giảm các chỉ tiêu có trùng lặp: Điều chỉnh giảm tài sản bằng cách ghi Có chỉ tiêu cần

điều chỉnh; Điều chỉnh giảm nguồn vốn bằng cách ghi Nợ chỉ tiêu cần điều chỉnh; Điều chỉnh giảm doanh thu bằng cách ghi Nợ chỉ tiêu cần điều chỉnh; Điều chỉnh giảm chi phí bằng cách ghi Có chỉ tiêu cần điều chỉnh; Lập bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất.

Trên cơ sở nguyên tắc điều chỉnh này, chế độ hướng dẫn xử lý điều chỉnh cho các khoản mục có liên quan đến hợp nhất BCTC: điều chỉnh giảm khoản đầu tư của Cty mẹ vào Cty con; phân bổ lợi thế thương mại; loại trừ giao dịch nội bộ (mua bán nội bộ, phân chia lợi nhuận nội bộ và công nợ nội bộ).

Với kỹ thuật điều chỉnh bằng định khoản, trên thực tế, có sự rối rắm mà thực hành kế toán rất lúng túng trong quá trình vận dụng (do đối tượng ghi Nợ, ghi Có không "phát sinh" tại thực thể

kế toán thực hiện hợp nhất). Vấn đề cần bàn ở đây là có nhất thiết sử dụng định khoản kế toán để điều chỉnh các chỉ tiêu có liên quan không? Để trả lời câu hỏi này, cần hiểu rõ bản chất của định khoản kế toán.

Rõ ràng, quy trình kế toán bắt đầu bằng việc "sao chụp" các nghiệp vụ kinh tế phát sinh (phản ánh vào chứng từ kế toán). Sau đó, các nghiệp vụ kinh tế được phân loại, tập hợp theo từng loại đối tượng kế toán để "xếp" vào các loại quan hệ đối ứng kế toán. Dựa vào quan hệ đối ứng kế toán, kế toán phản ánh vào sổ kế toán thông qua "Định khoản kế toán", bằng cách ghi Nợ đối tượng này, ghi Có đối tượng có quan hệ đối ứng kia (gọi là phương pháp "Ghi kép"). Số liệu đã phân loại trên sổ kế toán được sử dụng để lập BCTC cuối kỳ.

* Đại học Đà Nẵng

Như vậy, các định khoản kế toán được thực hiện một khi có biến động đối tượng kế toán ở một thực thể kế toán. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, có thể sử dụng định khoản mặc dù không có phát sinh nghiệp vụ kinh tế, đó là trường hợp của các định khoản điều chỉnh. Định khoản điều chỉnh được sử dụng khi có sự nhầm lẫn đã xảy ra trong quá trình phản ánh đối tượng kế toán vào sổ kế toán hoặc cần điều chỉnh đối tượng kế toán đã phản ánh trước đây trên tài khoản ở một thực thể kế toán. Chúng ta phải thừa nhận rằng, trong bất kỳ trường hợp nào, định khoản kế toán phải phản ánh đối tượng kế toán thuộc về một thực thể kế toán và phải được phản ánh trên sổ kế toán của thực thể kế toán này (để lập BCTC).

Quay trở lại kỹ thuật điều chỉnh được nêu trong chế độ kế toán, việc sử dụng các định khoản để điều chỉnh các chỉ tiêu nhằm lập BCTCHN như vậy có hợp lý? Thứ nhất, tất cả các chỉ tiêu được điều chỉnh không gắn liền với các giao dịch kinh tế phát sinh ở thực thể kế toán thực hiện hợp nhất (Cty mẹ). Chẳng hạn, để loại trừ khoản mục “Đầu tư vào Cty con” của Cty mẹ, Mục “4.2.2. Bút toán điều chỉnh”- Thông tư số 161 (tr.50) yêu cầu ghi như sau:

Nợ Vốn đầu tư của chủ sở hữu
Nợ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Nợ Lợi thế thương mại (Nếu có)

...

Có Đầu tư vào Cty con.

Ở đây hoàn toàn không có phát sinh nghiệp vụ giảm vốn đầu

Bảng 1: Bảng cân đối kế toán

Khoản mục	M	C
Tài sản khác	22.100	19.200
Hàng tồn kho	7.500	4.000
Đầu tư vào công ty con C	10.800	
Tổng tài sản	40.400	23.200
Nợ phải trả	12.000	9.000
Vốn kinh doanh (Cổ phiếu)	15.000	8.000
Lợi nhuận chưa phân phối	13.400	6.200
Tổng nguồn vốn	40.400	23.200

Bảng 2 : Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Chỉ tiêu	M	C
Doanh thu	20.000	8.000
Giá vốn	13.000	4.300
Chi phí khác	1.400	900
Chi phí thuế thu nhập	1.200	600
Lợi nhuận sau thuế	4.400	2.200

Bảng 3: Điều chỉnh doanh thu, giá vốn, lãi nội bộ

Chỉ tiêu điều chỉnh	Hướng điều chỉnh	Giá trị điều chỉnh
1. Doanh thu	Giảm	2000
2. Giá vốn	Giảm	1400
3. Hàng tồn kho (= lãi nội bộ chưa thực hiện)	Giảm	600
4. Thu nhập thuế hoãn lại (25 %*600)	Tăng	150
5. Lợi nhuận sau thuế	Giảm	450

Bảng 4: Lợi nhuận hợp nhất

Chỉ tiêu	Giá trị
1. Lợi nhuận sau thuế của công ty mẹ (M)	4400
2. Lợi nhuận sau thuế của công ty con C chưa loại trừ giao dịch nội bộ	2200
trừ lợi nhuận nội bộ sau thuế chưa thực hiện	450
= Lợi nhuận sau thuế của C sau khi loại trừ giao dịch nội bộ	1750
3. Phần của công ty mẹ (M) trong lợi nhuận của công ty con C: 90 %	1575
4. Lợi nhuận hợp nhất (1+3)	5975
5. Phần lợi nhuận của công đồng thiếu số (10 %)	175

tư của Cty mẹ vào Cty con, do đó, không thể có định khoản. Vậy, có thể hiểu đây là bút toán điều chỉnh? Nếu là bút toán điều chỉnh thì khoản đầu tư của Cty mẹ vào Cty con sẽ không còn trên sổ sách kế toán của riêng Cty mẹ (hay trên BCTC riêng của Cty mẹ). Thực tế không phải như vậy. Thực chất của nội dung định khoản trên là *điều chỉnh tạm thời* để lập BCTCHN và chỉ có ý nghĩa cho hợp nhất BCTC mà thôi, vì khoản đầu tư của Cty mẹ

vào Cty con không biến mất trong BCTC riêng của Cty mẹ và vẫn được thể hiện (ẩn) trong BCTCHN (đã cộng giá trị tài sản của Cty con vào giá trị tài sản của Cty mẹ) (Để hiểu bản chất, xem “Lý thuyết đề cao lợi ích của Cty mẹ” trong hợp nhất BCTC, trong bài “Bàn về phương pháp hợp nhất BCTC”, Tạp chí Kế toán số tháng 10/2009.). Như vậy, việc sử dụng định khoản để điều chỉnh trong trường hợp hợp nhất là không phù hợp, không đúng với

Bảng 5: Lợi nhuận hợp nhất chưa phân phối

Số dư đầu năm	11.000
Lợi nhuận hợp nhất sau thuế	5.975
Trả cổ tức	2.000
Số dư cuối năm	14.975

Bảng 6: Bảng cân đối kế toán hợp nhất (tóm lược)

Khoản mục	Số tiền
Tài sản khác (22.100 + 19.200)	41.300
Hàng tồn kho (7.500 + 4.000 – 600)	10.900
Tài sản thuế hoãn lại	150
Tổng tài sản	52.350
Nợ phải trả	21.000
Nguồn vốn kinh doanh	15.000
Lợi nhuận chưa phân phối	14.975
Lợi ích của cổ đông thiểu số [10%*(4.000 + 1.750 + 8.000)]	1.375
Cộng nguồn vốn	52.350

Bảng 7: Bảng cân đối kế toán hợp nhất (tóm lược)

Khoản mục	Số tiền
Tài sản khác (22.100 + 19.200)	41.300
Hàng tồn kho (7.500 + 4.000 – 600)	10.900
Tài sản thuế hoãn lại	150
Tổng tài sản	52.350
Nợ phải trả	21.000
Nguồn vốn kinh doanh	15.000
Lợi nhuận chưa phân phối	14.975
Lợi ích của cổ đông thiểu số [10%*(4.000 + 1.750 + 8.000)]	1.375
Cộng nguồn vốn	52.350

bản chất của định khoản. Mặt khác, do có rất nhiều chỉ tiêu cần điều chỉnh, việc sử dụng rất nhiều định khoản (như trong hướng dẫn của TT 161) thật sự làm rối rắm cho thực hành kế toán. Hơn nữa, ý nghĩa của Nợ, Có trong “Bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh” (Mẫu số BTH01- HN) và Bảng tổng hợp các chỉ tiêu hợp nhất (Mẫu số BTH02- HN) hoàn toàn không phản ánh quan hệ đối ứng kế toán, không đúng với nguyên lý kế toán (cụ thể là nguyên tắc ghi sổ kép).

Từ những phân tích trên, xin đề xuất cách tiếp cận khác hợp lý và dễ dàng thực hiện hơn trong thực hành kế toán để điều chỉnh các khoản mục có liên quan khi hợp nhất BCTC.

Về cách tiếp cận “điều chỉnh

trực tiếp”

Kỹ thuật hợp nhất được trình bày ở đây chỉ bàn về xử lý những điều chỉnh có liên quan đến các khoản mục trên BCTCHN (xem các mục điều chỉnh ở trên). Cách tiếp cận đề xuất trong bài viết này trình bày cách xử lý các khoản mục điều chỉnh trên bảng tính theo một trình tự hợp lý. Xin minh họa cho trường hợp xử lý các khoản mục có liên quan đến giao dịch nội bộ mua bán hàng hóa.

Tình hình tài chính của Cty mẹ M và Cty con C vào ngày 31/12/N như bảng 1, bảng 2.

Lợi nhuận chưa phân phối đầu năm N của M là 11.000, của C là 4.000. Lợi nhuận sau thuế trong năm của M là 4.400, của C là 2.200. M công bố cổ tức 2.000, C không chia cổ tức.

Ngày 2/1/N, Cty M mua 90 % cổ phiếu phổ thông của Cty C với giá 10.800. Ở thời điểm này, tổng giá trị kế toán của cổ phần của C là 8.000 và lợi nhuận chưa phân phối là 4.000. Không có chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị kế toán của tài sản thuần của C. Giao dịch mua bán nội bộ trong năm:

C bán cho M một số hàng hóa trị giá 7.000, tỷ suất lợi nhuận gộp là 30 %. Cuối năm N, M còn một số hàng đã mua của C trong năm, trị giá 2.000. Cty M và C đã trả (hoặc phải trả) thuế thu nhập doanh nghiệp với thuế suất 25 %.

Trình tự xử lý giao dịch mua bán nội bộ và lập BCTCHN

Xác định doanh thu, lãi nội bộ chưa thực hiện và thuế thu nhập hoãn lại

Trong BCTCHN, doanh thu và giá vốn của hàng tiêu thụ trong nội bộ giữa Cty mẹ và Cty con phải được loại trừ hoàn toàn. Các khoản lãi, lỗ chưa thực hiện từ các giao dịch bán hàng đang phản ánh trong giá trị của hàng tồn kho cũng phải được loại trừ hoàn toàn. Các chỉ tiêu loại trừ được trình bày ở bảng 3.

Số hàng tồn kho cuối năm ở M là 2.000, do đó, lãi nội bộ chưa thực hiện (số lãi C đã ghi nhận khi bán số hàng này cho M) là 600 (30%*2.000). Giá vốn của số hàng này (giá trị hàng tồn kho mà C đã ghi giảm khi xuất bán cho M) là 1.400, nhưng M lại ghi tăng hàng tồn kho khi nhận là 2.000, có nghĩa hàng tồn kho của cả tập đoàn tăng lên 600. Thực chất giao dịch này không làm tăng hàng tồn kho, do đó, cần ghi giảm hàng tồn kho 600.

Mặt khác, vì điều chỉnh giảm

lãi nội bộ chưa thực hiện (làm giảm lợi nhuận kế toán) trong khi thu nhập chịu thuế vẫn không đổi làm phát sinh thu nhập thuế doanh nghiệp hoãn lại (tài sản thuế hoãn lại) là 150 ($25\% \cdot 600$), từ đó, làm giảm lợi nhuận sau thuế của C là 450 (600-150).

Sang kỳ sau, khi số hàng tồn kho cuối kỳ trước từ mua nội bộ được bán ra bên ngoài phạm vi nội bộ, cần phải điều chỉnh giá vốn của số hàng bán ra này, đồng thời, phải hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại của kỳ trước. Thật vậy, khi bán số hàng này ra bên ngoài, Cty mẹ sẽ ghi nhận giá vốn của số hàng bán này theo giá mua vào từ C là 2.000 (bao gồm cả 600 lãi nội bộ chưa thực hiện vào cuối năm trước). Trên phương diện toàn Cty, giá vốn của số hàng bán ra này có giá 1400 (giá mua vào của Cty C). Do đó, để phản ánh trung thực, hợp lý chỉ tiêu giá vốn và lợi nhuận, cần điều chỉnh giảm 600 giá vốn hàng bán trong BCTCHN (sẽ làm tăng 600 lợi nhuận trước thuế). Bên cạnh đó, vì số hàng mua nội bộ đã tiêu thụ trong kỳ, tài sản thuế thu nhập hoãn lại cuối kỳ trước liên quan đến số hàng này phải được hoàn nhập trong kỳ (giảm tài sản thuế hoãn lại trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất, tăng chi phí thuế thu nhập trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và như vậy sẽ làm giảm lợi nhuận hợp nhất).

Xác định lợi nhuận hợp nhất

Bước tiếp theo, cần tính toán lợi nhuận hợp nhất để lập BCK-QKDHN. Tính toán lợi nhuận hợp nhất trên cơ sở tổng hợp lợi nhuận của Cty mẹ và phần của Cty mẹ trong lợi nhuận của Cty

con (sau khi đã loại trừ giao dịch nội bộ). Tính lợi nhuận hợp nhất được tóm lược trên bảng 4.

Lập báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

Bước tiếp theo là lập BCK-QKDHN. Nguyên tắc chung như đã được quy định trong trình tự lập BCKQHĐKDHN. Điểm cần chú ý là phải điều chỉnh các chỉ tiêu có liên quan do loại trừ giao dịch nội bộ. Các khoản mục điều chỉnh bao gồm: doanh thu, giá vốn, lợi nhuận gộp, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Bảng 5 trình bày BCKQHĐKDHN (tóm lược)

Xác định lợi nhuận chưa phân phối cuối kỳ và lập bảng cân đối kế toán hợp nhất

Cần phải xác định lợi nhuận chưa phân phối ở phương diện toàn Cty để lên mục "Lợi nhuận chưa phân phối" trong bảng cân đối kế toán. Lợi nhuận hợp nhất chưa phân phối cuối kỳ bằng lợi nhuận chưa phân phối đầu kỳ của Cty mẹ (thực thể thực hiện hợp nhất BCTC) cộng với lợi nhuận sau thuế hợp nhất trong kỳ (từ BCKQHĐKDHN) trừ số cổ tức chi trong kỳ của Cty mẹ (bảng 6).

Dựa vào nguyên tắc lập bảng cân đối kế toán hợp nhất, kết hợp với các khoản mục mới phát sinh hoặc tính toán lại khi hợp nhất BCTC (tài sản thuế hoãn lại, lợi ích của cổ đông thiểu số, lợi nhuận chưa phân phối), kế toán lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất (bảng 7).

Việc điều chỉnh các khoản mục có liên quan và trình tự lập BCTCHN trên đây chỉ minh họa cho một trường hợp. Trong thực tế, có thể phát sinh nhiều tình huống khác, chẳng hạn, giao dịch

Cty mẹ bán hàng cho Cty con, giao dịch mua bán tài sản cố định nội bộ,... Tuy nhiên, dù khác nhau về nội dung giao dịch, kỹ thuật xử lý để hợp nhất BCTC vẫn như nhau. Vậy nên, minh họa xử lý các khoản mục và lập BCTCHN ở trên để có thể khái quát hóa và áp dụng cho các trường hợp khác.

Có thể nói rằng, cách tiếp cận của tác giả thiên về kỹ thuật lập BCTCHN, không có liên quan đến kỹ thuật ghi sổ kế toán (như trong hướng dẫn của chế độ kế toán). Thiết nghĩ, các nhà hoạch định chính sách cần đánh giá lại kỹ thuật điều chỉnh hiện tại để làm sao phản ánh đúng bản chất của kỹ thuật hợp nhất BCTC, đơn giản hoá thực hành của người làm công tác kế toán. ■

Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính, 2003, *Chuẩn mực số 25-BCTCHN và kế toán khoản đầu tư vào Cty con*, Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC, ngày 30/12/2003.

Bộ Tài chính, 2005, *Chuẩn mực số 11-Hợp nhất kinh doanh*, Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC, ngày 28/12/2005.

Bộ Tài chính, 2007, *Thông tư hướng dẫn thực hiện 16 chuẩn mực kế toán*, Thông tư số 16/2007/TT-BTC, ngày 31/12/2007.

Nguyễn Công Phương và Ngô Hà Tấn (2009), "Bàn về phương pháp hợp nhất BCTC", *Tạp chí Kế toán*, số tháng 10, năm 2009.

Hilton, M. W. 1999. *Modern Advanced Accounting in Canada*. Second ed: McGraw-Hill Ryerson Limited.